

# BIBLIOGRAFÍA

Sección preparada por  
Y. García Calvente y M. Ruiz Garijo

## I. FISCALIDAD ESTATAL

### PARTE GENERAL

- ALONSO ARCE, I.: “Las opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación”, *Forum Fiscal* 194, 2014.
- ALVAREZ MARTÍNEZ, J.: “La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 373, 2014.
- BAS SORIA, J.: “Prescripción del derecho a obtener una devolución derivada de una resolución estimatoria de los Tribunales Económico-Administrativos (SAN de 19 de diciembre de 2013, rec. núm. 54/2011)”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 374, 2014.
- CARRERAS MANERO, O. B.: “Las medidas cautelares en el ámbito tributario: análisis de las cuestiones más conflictivas”, *Impuestos*, número 4, 2014.
- CARRERAS MANERO, O. B.: “La adopción de la medida cautelar de embargo preventivo de créditos frente al responsable por transmisión de una actividad económica. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 13 de mayo de 2013 (JT 2013/1083)”, *Quincena Fiscal*, número 6, 2014.
- GOROSPE OVIEDO, J.I.: “El TJUE declara la vulneración del derecho de defensa y la admisibilidad de un recurso jurisdiccional sin recurso administrativo previo frente a una rectificación del valor en aduana (STJUE de 13 de marzo de 2014, asuntos acumulados C-29/13 y C-30/13, *Global Trans Lodzhistik OOD v. Nachalnik na Mitnitsa Stolichna*)”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 373, 2014.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “La vinculación de la administración tributaria a los actos propios en su función de comprobación: Comentario a la STS de 4 de Noviembre de 2013”, *Quincena Fiscal*, número 7, 2014.

- IMANOL ANSOALDE, E.: “La Audiencia Nacional no permite a Hacienda la recalificación de préstamos participativos”, *Forum Fiscal* 194, 2014.
- MÁRQUEZ MORENO, A.: “La comprobación limitada y el procedimiento inspector. La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: Cosa juzgada administrativa versus la reformatio in peius (Comentario a la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Rex. nº 274/2010. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís)”, *Impuestos*, número 5, 2014.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “La evasión fiscal en España”, *Gaceta Fiscal*, número 341, 2014.
- MORA LAVANDERA, A.: “Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (I y II): contabilidad del procedimiento concursal”, *Quincena Fiscal*, número 5 y 6, 2014.
- NICOLAU DOMINGOS, F.J.: “Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués”, *Impuestos*, número 6, 2014.
- TORREGROSA CARNÉ, M. D.: “El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea”, *Impuestos*, número 5, 2014.

## PARTE ESPECIAL

### A. *Sistema tributario*

- CARBAJO VASCO, D.: “El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional”, *Carta tributaria monografías*, número 5, 2014.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M<sup>a</sup>. J.: “Situación actual de la fiscalidad de la financiación empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)”, *Impuestos*, número 12, 2013.
- GIL GARCÍA, E.: “Un nuevo modelo de tributación como medio para alcanzar la sostenibilidad energética”, *Impuestos*, número 1, 2014.
- LUCHENA MOZO, G. M<sup>a</sup>.: “Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro”, *Revista Técnica Tributaria*, número 104, 2014.
- MARTÍN DÉGANO, I.: “Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (RTEAC de 29 de noviembre de 2012, R. G. 3669/2010)”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, número 373, 2014.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: “La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico”, *Quincena Fiscal*, número 7, 2014.
- TORRES CHÁVARRY, R. D.: “Fiscalidad del turismo (reflexiones sobre el régimen fiscal de los establecimientos turísticos en las Comunidades Autónomas)”, *Impuestos*, número 4, 2014.

### ***B. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas***

- MATA SIERRA, M<sup>a</sup>. T.: “El erróneo criterio que aplican algunas Universidades Públicas respecto a la retención de los gastos de desplazamiento, manutención y estancia a efectos del IRPF: una aclaración necesaria”, *Quincena Fiscal*, número 9, 2014.
- PONT CLEMENTE, J. F.: “La exención por reinversión en la propia vivienda”, *Impuestos*, número 2, 2014.

### **C. Impuesto sobre Sociedades**

- CALVO VÉRGEZ, J.: “El tratamiento de la deducibilidad de los gastos financieros en los grupos de sociedades a la luz de las últimas reformas normativas”, *Impuestos*, número 6, 2014.
- GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R., DÍAZ-MORO PARAJA, M.: “Deducción por inversión de beneficios”, *Carta tributaria monografías*, número 6, 2014.
- GONZÁLEZ NÚÑEZ, J.: “Amortización económica, concepto, métodos y renovación del equipo productivo”, *Gaceta Fiscal*, número 340, 2014.
- GONZÁLEZ PERABÁ, P.: “Incentivos fiscales a la innovación: reducción por la explotación de activos intangibles (patent box) y deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación”, *Forum Fiscal* 194, 2014.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, G., RUBÍ CASSINELLO, J. G.: “Ayudas de estado de naturaleza fiscal: el sistema español de arrendamiento financiero (I)”, *Forum Fiscal* 194, 2014.

### **D. Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas**

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9): Consideraciones de lege ferenda (I y II)”, *Quincena Fiscal*, número 6 y 7, 2014.
- HERNANDO POLO, B. E.: “Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios 2013 y 2014”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 373, 2014.
- JORBA JORBA, O.: “El Misterioso caso de la consulta 423 E/10 de la Dirección General de Tributos de la Generalitat de Catalunya sobre la tributación de los excesos de adjudicación con motivo de la adjudicación de la propiedad de la vivienda habitual en casos de disolución del matrimonio”, *Quincena Fiscal*, número 8, 2014.

- SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J.: “IVA, exenciones y distorsiones de la competencia (20.UNO.6°);: o cómo la DGT parece manipular la jurisprudencia del TJUE”, *Quincena Fiscal*, número 7, 2014.
- SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: “Las operaciones de reestructuración empresarial en el marco del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad operaciones societarias). Problemas interpretativos derivados de la discordancia entre conceptos mercantiles y tributarios”, *Impuestos*, número 12, 2013.
- VERDÚN FRAILE, E.: “Controversias en la liquidación del IVA cuando procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cumplimiento de requisitos formales y materiales (STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie)”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, número 373, 2014.
- VILLAR EZCURRA, M.: “La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA”, *Quincena Fiscal*, número 7, 2014.

## II. FISCALIDAD AUTONÓMICA

- ARMENTIA BASTERRA, J.: “El nuevo Impuesto sobre Sociedades en Euskadi, Impuesto sobre Sociedades: régimen tributario especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles”, *Forum Fiscal* 194, 2014.
- BOSCH CHOLBI, J. L.: “Análisis de la doctrina jurisprudencial sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 de junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, en versión dada por la Ley 8/2002 de 14 de noviembre, Ley de Reforma Fiscal de Extremadura”, *Revista Técnica Tributaria*, número 104, 2014.
- MARTÍN CÁCERES, A. F.: “La reforma silenciosa del régimen especial de deducciones por inversiones en Canarias”, *Quincena Fiscal*, número 8, 2014.
- PUEBLA AGRAMUNT, N.: “El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido”, *Quincena Fiscal*, número 7, 2014.

## III. FISCALIDAD LOCAL

- CALVO VÉRGEZ, J.: “En torno a las recientes reformas normativas operadas en el ámbito de la Hacienda Local”, *Tributos Locales*, 115, 2014.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de las Entidades religiosas”, *Tributos Locales*, 115, 2014.
- IGLESIAS CARIDAD, M.: “Patrimonio histórico y turismo: propuestas locales sobre patrocinio y mecenazgo fiscal en la frontera Salmantina”, *Tributos Locales*, 115, 2014.

- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “Tasas o tarifas por servicios públicos obligatorios o monopolizados prestados mediante empresa pública, mixta o privada. ¿Y ahora qué?”, *Tributos Locales*, 115, 2014.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “La cuantificación del impuesto sobre bienes inmuebles a partir de 2014, a la vista de las medidas adoptadas durante 2012 y 2013”, *Quincena Fiscal*, número 9, 2014.

#### IV. FISCALIDAD COMUNITARIA

- CALVO VÉRGEZ, J.: “En torno a las principales reformas fiscales operadas en el seno de la eurozona con motivo de la actual crisis financiera”, *Quincena Fiscal*, número 9, 2014.
- GARCÍA CARRETERO, B.: “Problemática generada en torno a la tasa suplementaria en el sector de la leche y los productos lácteos en los ámbitos comunitario e interno (I y II)”, *Quincena Fiscal*, número 5 y 6, 2014.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “El control de las ayudas del Estado (con especial incidencia en las ayudas otorgadas al sector financiero y las ayudas a la fiscalidad de las empresas)”, *Impuestos*, número 3, 2014.
- MORENO ARANGUENA, F.: “La tributación de las inversiones inmobiliarias en España por residentes en los estados de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, número 6, 2014.

#### V. FISCALIDAD INTERNACIONAL

- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 374, 2014.
- PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: “El nuevo escenario jurídico de la tributación de los dividendos entre España y los Estados Unidos de América”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 374, 2014.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G.: “Cambio de modelo de negocio utilizado por multinacionales para operar en España: fabricación de bienes en régimen de maquila mediante establecimiento permanente y su distribución a través de la figura del agente dependiente: el Caso Roche”, *Quincena Fiscal*, número 6, 2014.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: “Las relaciones entre casas centrales y establecimientos permanentes y el cálculo de la prorratea (STJUE de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*)”, *Estudios Financieros*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 374, 2014.

**CRESPO GARRIDO, M.: *Protección fiscal de la familia en una sociedad envejecida. Equidad y eficiencia en la gestión del gasto público desde la perspectiva comparada*, Thomson Reuters Lex Nova, Valladolid, 2014 (398 páginas).**

La obra que se presenta muestra ya en su título el carácter multidisciplinar desde el que se aborda la problemática del envejecimiento de la población en los países de la OCDE y cómo las políticas públicas, arbitradas de manera eficaz, pueden dar solución a algunos de los actuales problemas.

La autora plantea el estudio desde una triple perspectiva coincidente con los tres capítulos de la monografía.

En un primer capítulo, a título introductorio, muestra la realidad demográfica de los países occidentales, haciendo especial referencia a aquellas políticas públicas de protección familiar que han conseguido mejores resultados. Se enumeran los costes de oportunidad derivados de la maternidad, amortiguados, en ocasiones, por políticas públicas eficaces de impulso, protección y fomento de la maternidad. Todo ello permite una clasificación de las sociedades según las tendencias demográficas seguidas y si éstas son o no compatibles con altas tasas de acceso al empleo por parte de las madres. Concluye que existe un grupo de países en los que son compatibles altas tasas de natalidad con un alto grado de empleabilidad de las mujeres, siendo en ellos la nota dominante la libertad de entrada y salida del mercado laboral, en el que se evitan anquilosamientos

y rigideces que hacen incompatibles acceso al empleo femenino y maternidad. Sin embargo, en los países del sur de Europa estas realidades son antagónicas, por lo que se indican una serie de políticas que pudieran “importarse” en países como España, Italia o Grecia y que permitieran mejorar ambas realidades.

En el segundo capítulo se abordan las medidas fiscales efectuadas en España y que inciden directamente en la capacidad de pago de las familias. Se muestra como condicionante básico para esta activación de las políticas públicas, la administración eficiente de los recursos públicos destinados a políticas de educación, sanidad y políticas sociales o de envejecimiento. Para ello se estudian no sólo el grado de utilización de los servicios públicos en España, sino el grado de satisfacción que los usuarios de los mismos dicen tener al respecto. Se recogen los informes de evaluación de los servicios públicos, así como la opinión que los españoles tienen sobre el pago de impuestos con los que financiar aquéllos.

En el capítulo final se estudia el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español desde la perspectiva de la neutralidad, para lo que la autora muestra una serie de medidas de reforma fiscal que podrían mejorar la capacidad de pago de las familias y maximizar el bienestar de los ciudadanos, conjugando eficiencia con equidad. Tras un breve repaso a la configuración del concepto fiscal de renta abordado por cada uno de los informes de reforma del impuesto (a falta del último de 2014, que se publicó al tiempo de salir al mercado la obra que se reseña), se

lleva a cabo una referencia legislativa al tratamiento de la familia en los diferentes sistemas fiscales europeos. Se plantean diferentes fórmulas que podrían mejorar la capacidad de pago de las familias, adecuándola a su carga fiscal efectiva. En un entorno de crisis económica, se recogen diversos métodos alternativos a la actual forma de financiación pública. Se estudia el parecer de los españoles sobre la posibilidad de gestionar los servicios públicos a través de la iniciativa privada, un hipotético escenario de financiación de la iniciativa privada de los mismos y, finalmente se indica el parecer de los españoles sobre la participación individual en la financiación de estos servicios.

Finalmente se recoge un modelo de simulación en el que se plantean diferentes circunstancias en las que las unidades familiares presentan composiciones diversas en una selección de países y se demuestra cómo en aquellos países en los que la brecha fiscal sobre los rendimientos del trabajo es muy elevada, se perjudica el acceso al empleo.

Sin duda, son varios los planteamientos que se exponen a lo largo de las páginas del libro reseñado, con abundantes referencias doctrinales y al derecho comparado. Particularmente en el capítulo primero de la monografía se refiere la autora a los permisos parentales por nacimiento de hijos e hijas, haciendo referencias a la regulación en distintos países de nuestro entorno. En mi opinión se trata de una cuestión fundamental para un tratamiento igualitario de los miembros de la familia, y ello porque como es conocido las desigualdades de género

de todo tipo (brecha salarial, techo de cristal, etc.) están muy relacionadas con la maternidad y con el rol que en los cuidados familiares adopta el sexo femenino. Frente a este cuestión, la autora propone con acierto un mayor gasto público en guarderías y establecimiento de cuidados para dependientes. Sin embargo tengo la convicción de que más allá que algunas deducciones fiscales destinadas directamente a madres trabajadoras, tendría un mayor impacto en la igualdad de género otras medidas presupuestarias destinadas a lograr permisos parentales iguales, pagados al 100%, intransferibles y no simultáneos. Cierto es que en los países nórdicos (cuyo caso paradigmático es Islandia) los permisos parentales se distribuyen en tercios: uno que puede disfrutar un progenitor, otro que puede disfrutar el otro progenitor, y un tercero que podrá disfrutar cualquiera de ellos, en función de lo que decidan ambos progenitores. Ello sería sin duda un avance en España respecto de la situación actual. Sin embargo, y a fin de igualar las carreras laborales de la mujer y el hombre, lo más justo sería que los permisos parentales fueran iguales. Y aunque en tiempos de austeridad y reducción del déficit podría considerarse como un objetivo inalcanzable, lo cierto es que con la eliminación del régimen de tributación conjunta (que como ha denunciado numerosa doctrina es contrario a la igualdad de género), se podría financiar con creces el incremento de gasto que tendría el establecimiento de permisos de paternidad iguales a los de maternidad. En fin, lo indicado no es más que una de las muchas cuestiones que se tratan en

al interesante monografía que ahora se reseña; no obstante, se contemplan en el libro de María Crespo muchas más medidas que pueden conducir a una tributación más justa de la familia.

En definitiva, y habida cuenta de la reforma tributaria que va a producirse en los próximos meses en nuestro país, se trata de una obra de la mayor actualidad y cuya consulta en los tiempos que corren resulta simplemente necesaria.

*Manuel Lucas Durán  
Universidad de Alcalá*

**CALVO ORTEGA, R.:**  
***Sociedades Laborales, Civitas.***  
**Thomson Reuters,**  
**Pamplona, 2013.**

A) FUNDAMENTO

El estudio monográfico del profesor CALVO ORTEGA “Sociedades laborales”, se fundamenta en el análisis de una modalidad societaria caracterizada porque la mayoría del capital social pertenece a los trabajadores que prestan en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, con relación laboral por tiempo indefinido, y con la importante limitación de que ninguno de ellos puede tener más de un tercio del mismo. La introducción de estas instituciones en nuestro país se remonta a 1979, fecha en el que el profesor CALVO ORTEGA era Ministro de Trabajo y el principal impulsor y defensor de su implantación en nuestro ordenamiento jurídico.

A 31 de marzo de 2014, hay registradas un total de 11.150 socieda-

des laborales, de las cuales 1.307 son anónimas, y 9.843 de responsabilidad limitada. Andalucía, es la región que presenta un mayor número, con un total de 2.549 sociedades, seguida de Madrid, con 1.238 y Castilla la Mancha con 981 .

La experiencia acumulada durante estas décadas ha sido muy positiva, y queda reflejada tanto en el elevado número de sociedades constituidas como en su especial resistencia a situaciones de dificultad económica. Todo ello nos permite afirmar que en la actualidad, esta modalidad societaria se erige como un pilar básico y fundamental en la creación y mantenimiento de actividad económica y laboral de nuestro país.

B) ESTRUCTURA

Las 146 páginas de la obra se dividen en un total de XVII Capítulos, en los que el profesor CALVO ORTEGA examina con minuciosidad los pormenores de la regulación de las sociedades laborales con una clara vocación revisionista que contribuya a la mejora de esta institución.

Como hemos avanzado, la nota esencial de este tipo de sociedades es que la mayor parte del capital social pertenece a los trabajadores, lo que constituye un fiel reflejo del mandato dirigido a los poderes públicos del artículo 129.2 de la Constitución española para que fijen “los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”. En palabras del profesor CALVO ORTEGA, la creación de sociedades laborales se apoya “en dos valores superiores del ordenamiento establecidos en

el art. 1.1 de la Constitución. Primero, la libertad. Además, y específicamente, el principio de libertad de empresa establecido en el artículo 38 de la misma Ley Fundamental: se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Segundo, la igualdad. Hay que entender que este valor no solo se refiere a la interdicción de discriminaciones subjetivas, sino también a la colocación de los ciudadanos en las mismas condiciones básicas para el inicio de una actividad. En este caso, de una actividad empresarial. No es una igualdad en el mantenimiento y sí en el punto de arranque de un proyecto de empresa.” (págs. 14 y 15).

Concurren ciertas circunstancias que se reputan como favorables para la creación de sociedades laborales: la crisis de empleo; la conservación de la empresa y el aumento de la oferta empresarial. A lo anterior, se suman las ventajas específicas de las mismas, como son la consideración de la condición socio-trabajador y de su incorporación o aproximación a la toma de decisiones. Todo ello conduce al autor a resaltar la necesidad de una mayor difusión de este tipo social y de la importancia de la información en este campo ante el desconocimiento de los trabajadores de este modo de organización societaria.

Con el pleno convencimiento de la necesidad de promoción de las sociedades laborales, el profesor CALVO ORTEGA analiza sus requisitos estructurales y su vigente regulación, contenida en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales. Es en este punto donde se esbozan líneas de reforma con las que propiciar su sen-

cillez y flexibilidad. En relación con el Fondo de Reserva, se cuestiona su utilidad para fortalecer la credibilidad de los acreedores y se plantean posibilidades de modificación, cambiando su destino. De forma que un 50 por 100 pudiera dedicarse a pagar la cuota del socio partícipe a la sociedad de garantía y la mitad restante fuese una ayuda a los trabajadores no socios para que pudiesen adquirir las acciones o participaciones en los dos momentos en los que debe concedérseles este derecho: en el ejercicio del derecho de adquisición preferente en el caso de transmisión inter vivos o mortis causa y en el derecho de suscripción preferente en el supuesto de ampliación de capital.

Examinada la vigente regulación de estas sociedades, el profesor CALVO ORTEGA retoma la operatividad de estas sociedades en tiempos de crisis y desempleo elevado, destacando los aspectos positivos de las mismas y su relación con las Administraciones Públicas, en particular, la mayor celeridad en la generación de retornos. Como muy bien dice el autor, “las sociedades laborales y los puestos de trabajo creados y mantenidos por ellas (que se cuentan por miles) y su capacidad de resistencia a la crisis financiera y económica permiten mirar con interés y confianza este tipo social. Y, sobre todo, exigen allanar el camino que impide su desarrollo. En otras palabras, la figura de la sociedad laboral es una realidad que necesita, no obstante, el acompañamiento de medidas que corresponden (principalmente) a los poderes públicos como responsables de la creación de ordenamientos favorables a la actividad productiva.”

## C) CRÍTICA

Si de la mano del profesor CALVO ORTEGA se produjo la implantación de estas sociedades en nuestro país, bajo sus siempre interesantes consideraciones se refuerza su posición, aportándose propuestas de reforma que conducirán al reforzamiento de estas entidades, cuya pervivencia en situaciones de crisis financiera y su contribución al empleo las convierten en un instrumento esencial de la economía española.

Una vez más, es necesario destacar la oportunidad de los estudios del autor y su importante repercusión práctica, convirtiendo en más que recomendable la lectura de esta obra de referencia para los distintos operadores jurídicos.

*Elena Manzano Silva  
Prof. D. Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura*

**MARTÍNEZ BÁRBARA, G.:**  
*Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco, IVAP, Oñati, 2014, 273 páginas.*

Gemma Martínez Bárbara es, desde 1999, Jefa del Servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia. Además, es miembro del Grupo de Trabajo Técnico de apoyo al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), y representante de las instituciones vascas en los denominados Grupos de Trabajo de Cuatro (Cuestiones Tributarias) y Cinco (Código de Conducta) del ECOFIN.

Por tanto, las cuestiones recogidas en esta obra no son un mero acercamiento a la cuestión, sino las reflexiones surgidas de una persona experta en la materia..

El trabajo ocupa unas razonables 273 páginas en total, divididas en tres partes: una introducción sobre el federalismo fiscal y Comunidad Autónoma del País Vasco, una segunda parte dedicada al principio de armonización fiscal y poder tributario foral, y una tercera parte donde se recapitula recogiendo las conclusiones de la autora. Tras el epílogo, se añadió una Adenda con una serie de documentos que matizan algunas cuestiones reguladas con posterioridad al cierre del trabajo y en el lapso de tiempo de su publicación.

En la primera parte se trata la cuestión del federalismo fiscal, y tras describir el modelo de descentralización territorial del Estado español, se aborda el anclaje del sistema fiscal del País Vasco dentro de las concepciones del federalismo fiscal, como modelo singular.

En la segunda parte se afronta el reto de describir la cuestión de las competencias de los Territorios Históricos vascos en materia fiscal y la virtualidad del principio de armonización fiscal visto desde tres perspectivas distintas (que la autora denomina “tres campos de juego”).

El primer capítulo de esta segunda parte se circunscribe al ámbito europeo. Tras analizar los rasgos del proceso de armonización fiscal en la Unión Europea, se repasan las distintas vías por las que se produce dicha armonización fiscal en éste marco: regulación de los Tratados, jurisprudencia TJUE,

shoft law, códigos de conducta y política sobre ayudas de Estado. La autora recoge explícitamente la referencia a la influencia de estas medidas europeas (tanto positivas o directas como negativas o indirectas) en el Concierto Económico, así como el margen teórico de actuación y la praxis de los Territorios Históricos. En cuanto a la política de ayudas de Estado como instrumento indirecto de armonización fiscal y su especial incidencia en el Concierto Económico, señaladas las vicisitudes de este campo de conflictos en este contexto ad supra, se deja constancia expresa de que, tras la STJUE de 11 de septiembre de 2008, las competencias fiscales vascas se encuentran pacíficamente integradas en el ordenamiento jurídico europeo, superados los antiguos recelos sobre el régimen fiscal foral. Más aún, al fin el País Vasco participa activamente en la escena de la armonización fiscal comunitaria, ya que el asistir a los Grupos de Trabajo del ECOFIN ha hecho que se asuman con naturalidad las potestades normativas del País Vasco en materia fiscal, tanto por parte del Estado español como por parte del resto de Estados Miembros de la UE. Los supuestos obstáculos jurídicos constitucionales y comunitarios se han solventado satisfactoriamente, lo que ha supuesto que las Instituciones vascas participen efectivamente en aquellos foros donde se debaten cuestiones que les afectan directamente en su ámbito competencial.

En el segundo capítulo se recoge el siguiente campo de juego, el de la armonización en las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Y es que, si bien la

Constitución española reconoce a los Territorios Históricos la capacidad normativa de los mismos en la regulación de la materia tributaria (DA 1<sup>a</sup>CE), éstos se engloban en la CAPV, y ésta a su vez dentro del Estado, por lo que la cuestión de la armonización cobra importancia como principio general a respetar por los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en su relación con el sistema tributario del Estado (desarrollo art. 41.2 EAPV y arts. 2 y 3 ConEc). Esta cuestión ha sido largamente conflictiva, en tanto en cuanto las reglas de la armonización fiscal recogida en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco y en el Concierto Económico no tenían una interpretación pacífica. En los recursos de la Abogacía General del Estado contra la normativa fiscal vasca se invocaba precisamente la vulneración de este principio de armonización fiscal. La situación vino a calmarse con los acuerdos de la Comisión Mixta del ConEc de 18 de enero de 2000. El compromiso por el respeto de la armonización fiscal fue la pieza clave en dichos acuerdos conocidos como “Paz Fiscal”, que pusieron fin a esa litigiosidad desde el Estado. Calmado este frente, se abrió otro ya que las Comunidades Autónomas limítrofes a la CAPV tomaron el relevo y comenzaron su particular enfrentamiento con la foralidad fiscal. Con todo, respecto a este campo de juego la conflictividad antaño tan abundante se da por superada, gracias fundamentalmente a la existencia de una consolidada interpretación jurisprudencial sobre las limitaciones prácticas derivadas del principio de armonización (recogidas en el Concierto Económico, que

garantiza un amplísimo margen de maniobra para los TTHH). En la obra, quedan claramente expresadas y explicadas las reglas armonizadoras: la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos; el respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos y la utilización de la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo. Finalmente, la autora recoge una mención especial a la labor de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa como instrumento preventivo de armonización (ConEc).

El tercer y último capítulo de esta segunda parte se centra en la armonización ad intra, la que se produce dentro de la CAPV entre las instituciones autonómicas y las forales, y las forales entre sí. La cuestión resulta delicada en extremo, debido al equilibrio que hay que conseguir entre la competencia exclusiva de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular el sistema o régimen tributario (que según consolidada doctrina del TC, "forma parte del núcleo intangible de la foralidad), y la competencia del Parlamento Vasco para dictar normas para la coordinación, armonización y colaboración fiscal (art. 42.a EAPV, art. 2

ConEc., y art. 14.3 LTH). Recordemos que esta competencia fue desarrollada por la Ley 3/1989 de 30 de mayo del Parlamento Vasco, de armonización, coordinación y colaboración fiscal. Por ello, se explican los rasgos definitorios del principio de armonización fiscal en el ámbito interno de la CAPV y el principio de armonización fiscal interna en el Estatuto de Autonomía del País Vasco y en la Ley de Territorios Históricos (LTH), así como cuestiones relativas al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi como instrumento preventivo de armonización. Desde su situación de conocer a fondo y de primera mano estos asuntos, la autora describe la praxis de la desarmonización entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el debate político suscitado dentro de la CAPV en torno a esta cuestión, ante el reto de la inevitable armonización fiscal interna. Y todo ello, sin perder de vista las experiencias de coordinación fiscal horizontal en Derecho comparado. Los últimos puntos del capítulo se dedican a un impecable análisis de la competencia armonizadora del Parlamento Vasco en el marco jurídico vigente y a dejar planteados una serie de interrogantes y propuestas sobre armonización fiscal entre los regímenes forales de la CAPV.

La armonización fiscal plantea, entre otros, los siguientes interrogantes: "¿Cómo hacer compatible la competencia exclusiva de los TTHH a la hora de dictar normas tributarias con la competencia del Parlamento Vasco a la hora de armonizar el contenido de unas normas en cuyo establecimiento, regulación y mantenimiento no tiene

ninguna competencia? ¿Quién decide cuándo es necesaria la armonización? Y, en el caso de que haya que armonizar, ¿cómo armonizar sin invadir el ámbito de competencia de quien tiene la competencia para dictar las normas que se pretende armonizar? Y si, finalmente, se produjese tal armonización, ¿hasta cuándo ha de durar esa armonización? ¿Ha habido auténticas desarmonizaciones entre normativas forales tributarias (por ejemplo, en materia de Sociedades y Patrimonio) o no merecen tal calificación las diferentes que existieron en el pasado, y, en algunos casos continúan?

La tercera parte de la obra se reserva para exponer ordenadamente las 44 conclusiones que extrae Gemma Martínez Bárbara en este estudio. Sin desmerecer de la labor de análisis precedente, sin duda este apartado es donde se vuelcan los saberes, las inquietudes, y, por qué no decirlo, los posicionamientos doctrinales de la autora, defendiendo la autonomía fiscal foral. Esbozamos algunos de ellos:

“Uno de los aspectos más característicos de las organizaciones federales es la asunción de competencias fiscales por parte de las entidades federadas, revelándose el principio de armonización fiscal como pieza clave para el correcto engranaje de estos sistemas” (1).

“Las competencias de los Territorios Históricos del País Vasco en materia tributaria constituyen uno de los más claros exponentes de los derechos históricos de los Territorios Forales, que, amparados por la DA 1ª de la Constitución española de 1978, han sido actualizados en virtud del Estatuto

de Autonomía del País Vasco de 1979 y de otras leyes específicas, entre las que destaca notablemente el Concierto Económico” (3).

“La potestad de mantener, establecer y regular el régimen tributario, que el art. 41.2.a) EAPV reconoce a los Territorios Históricos, como derecho histórico que es, integra el núcleo intangible de la foralidad garantizado por la DA 1ª CE” (4).

“La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el EAPV y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del ordenamiento jurídico estatal y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV” (5).

“El activo más valioso de la sentencia de 26 de abril de 1988 del Tribunal Constitucional lo constituye la construcción jurídica sobre la garantía de la foralidad, colocando a los regímenes forales en su definición estatutaria en una posición preferente, intocable por los poderes autonómicos o estatales, tanto frente a las Instituciones Comunes del País Vasco, como a los poderes centrales del Estado” (26).

“El debate monográfico sobre medidas fiscales a adoptar en Euskadi (...) sacó a la luz tres concepciones diferentes sobre la armonización fiscal en la CAPV, no contando ninguna de ellas con el apoyo mayoritario de la Cámara vasca en aquel momento” (34).

“En el marco jurídico vigente, ante una hipotética futura desarmonización entre los regímenes tributarios

vascos serían las leyes concretas de armonización aprobadas por el Parlamento Vasco, (...) las que tendrían que fijar las condiciones para restablecer la armonía perdida” (37).

“La legislación autonómica armonizadora es un mecanismo al que se debe recurrir de manera excepcional, debiendo ser las normas armonizadoras interpretadas restrictivamente por implicar inevitablemente una restricción de las facultades de los Territorios Históricos” (38).

La obra concluye con los anexos incluidos por cambios normativos significativos desde la presentación de la misma al Premio Leizaola (que obtuvo en su edición de 2013), y su publicación, sin que falte la correspondiente bibliografía y jurisprudencia. Y dejando la impresión de que continuará...

*Susana Serrano-Gazteluurrutia*  
*Profa. D. Financiero y Tributario*  
*UPV/EHU*